

**RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 21, ART. 31, N°7, ART. 39, N° 4, LETRA G) - OFICIO N° 1954, DE 2004. (Ord. N° 1311, de 25-06-2018)**

**TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS AYUDAS MONETARIAS QUE REALIZA UNA FUNDACIÓN.**

Se ha solicitado a este Servicio pronunciarse sobre el tratamiento tributario aplicable a las ayudas monetarias realizadas por una fundación en cumplimiento del mandato estatutario.

**I ANTECEDENTES**

De acuerdo a su presentación, la fundación se constituyó como consecuencia del mandato contenido en un testamento, en virtud del cual el causante dispuso que la parte más importante de sus bienes se destinara a constituir una fundación de beneficencia que llevaría su nombre y cuyo objetivo principal es proteger la ancianidad, fomentar la educación, promover la producción de obras literarias y ayudar al TTT.

En el cumplimiento de su objeto, la fundación realiza labores de beneficencia a través de la entrega de dinero a las entidades específicas nombradas en los estatutos. Al respecto, estima que ese sería el giro de la fundación, esto es, el cumplimiento de una finalidad lícita y específica dispuesta por el testador.

Agrega que hace algún tiempo, las acciones de las que es dueña la fundación le han generado ingresos significativos por dividendos, sumas que ha destinado a cumplir la voluntad de su fundador y a solventar gastos menores de administración.

Al respecto, la Dirección Regional Santiago Sur efectuó una fiscalización a la fundación, indicando que las ayudas en dinero que otorga no son gastos necesarios para producir la renta, emitiendo las liquidaciones correspondientes. Además, su presentación señala que el Servicio las consideró donaciones, en circunstancias que se efectúan por obligación, en cumplimiento del encargo del fundador, constituyendo un mandato póstumo, regulado en el artículo 2169 del Código Civil.

De acuerdo a su presentación, si este Servicio afirma que las ayudas realizadas por la fundación son donaciones y constituyen gastos rechazados afectos con impuesto, se contradiría el criterio establecido en el Oficio N° 4335 de 2005, en el sentido que el gasto efectuado por partidos políticos es aceptado cuando se invierte íntegramente en el financiamiento de la colectividad.

Indica que la base imponible de un contribuyente se conforma por los ingresos que obtiene menos los gastos, los que se aceptan deducir bajo condición que estén relacionados con los ingresos. En el caso particular de la fundación, los ingresos no existirían si los gastos no se hicieren, porque el fundador no los habría aportado si hubiera sabido que el gasto no podría efectuarlo legalmente.

En su opinión, este Servicio habría considerado equivocadamente que estas ayudas fueron realizadas en el marco del artículo 31 N° 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que no aplicaría a la fundación, por cuanto las ayudas monetarias se hicieron conforme a los propósitos definidos por el fundador.

Al respecto, señala que el Servicio, en el Oficio N° 6473 de 2003 expresó que los aportes que efectúen las empresas afiliadas a las asociaciones gremiales deben ser aceptados como gastos en la medida que tales erogaciones estén establecidas en los estatutos de la asociación gremial respectiva, con caracteres de uniformidad y generalidad y siempre que se destinen al cumplimiento de los fines propios de la asociación, los cuales deben estar claramente establecidos en sus estatutos dentro del objeto principal de la entidad, y en beneficio directo o indirecto del desarrollo de sus asociados.

A continuación cita una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Valdivia, que habría establecido que aun cuando el concepto de gasto necesario no ha sido definido por la ley, debe entenderse que debe estar referido a una finalidad específica relacionada con el giro de la empresa, y una sentencia de la Excma. Corte Suprema que se habría pronunciado en el sentido que los desembolsos que la empresa efectuó para financiar actividades de capacitación, recreo, atención psicológica y convivencias en fechas especiales, constituyen gastos aceptados.

Finalmente expresa que la contribuyente pretende reclamar de las liquidaciones N° 288 y 289, ambas de 14.07.2017.

Por las razones antes señaladas, solicita confirmar los siguientes criterios:

- a) Que las ayudas monetarias realizadas por una fundación en cumplimiento del mandato estatutario y, por lo tanto, obligatorias para la entidad, constituyen un gasto aceptado.
- b) Que estas ayudas no constituyen una donación, sino una obligación que se debe cumplir en virtud de la voluntad del causante, contenidas en los estatutos de la fundación.
- c) Que el artículo 31 N° 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta no puede aplicarse a la fundación que representa, porque ésta no reviste la calidad de “empresa” al carecer de ánimo de lucro respecto de las ayudas monetarias prestadas.

## II ANÁLISIS

De acuerdo a una reiterada jurisprudencia de este Servicio y frente al Impuesto a la Renta, “todas las personas, sean naturales o jurídicas, tengan o no fines de lucro, revisten la calidad de contribuyentes, en la medida que puedan estar sujetas a algunos de los tributos que la Ley sobre Impuesto a la Renta establece, lo cual ocurrirá en caso que posean bienes o realicen actividades susceptibles de generar rentas clasificadas en alguna de las categorías que dicha ley contempla. En efecto, salvo excepciones legales taxativas, la Ley sobre Impuesto a la Renta no atiende a la naturaleza o finalidad de las personas para gravarlas con impuesto, sino que considera las actividades que éstas realizan, los actos y contratos que ejecutan y los beneficios económicos que puedan obtener.”

Conforme lo anterior, este Servicio ha resuelto que “las personas jurídicas regidas por el Título XXXIII del Libro I del Código Civil, dentro de las cuales se comprenden las Corporaciones de Derecho Privado, estarán afectadas con impuesto, en la medida que obtengan rentas clasificadas en la Primera Categoría de la Ley de la Renta, atendiendo a la fuente generadora de los ingresos, los cuales pueden provenir, entre otros, de actividades rentísticas, de inversiones en capitales mobiliarios, del comercio, industria o servicios o de cualquiera otra, que se comprenda en alguno de los números 1 al 5 del artículo 20 de la ley precitada.”

Por consiguiente, las personas jurídicas, en general, incluyendo las instituciones de derecho privado señaladas así como las fundaciones dependientes de una persona jurídica (fundación) de derecho público, se encuentran afectas a las demás obligaciones tributarias, tales como inscribirse en el Rol Único Tributario, efectuar Declaración Jurada de Iniciación de Actividades, presentar Declaraciones Anuales de Impuesto; y, en general, cumplir todas las demás obligaciones tributarias, ya sea de carácter legal o administrativas en su calidad de contribuyente de la Primera Categoría.

En lo que respecta específicamente al tratamiento tributario de las erogaciones, consistentes en ayudas, efectuadas por instituciones sin fines de lucro, este Servicio señaló en el Oficio N° 4998 de 2006, a propósito de una fundación de derecho público, que “los gastos en que incurra la citada Fundación, consistentes éstos en ayudar a familias de escasos recursos y a cada una de sus miembros, en el ámbito que señala en su escrito,... tales erogaciones no se aceptan como gasto para los efectos tributarios, ya que en la Ley de la Renta no existe ninguna disposición legal, especialmente en su artículo 31, que autorice la deducción de sumas destinadas a los fines que indica.”

Por lo tanto, prosigue el citado oficio, “en el evento de que tales desembolsos se hayan deducido de las rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría que pueda obtener la citada Fundación, alterando con ello el resultado tributario sobre el cual debe cumplir con el tributo antes mencionado, dichas partidas deben agregarse a la renta bruta para su afectación con el referido gravamen de categoría, sin que les sea aplicable la tributación dispuesta por el artículo 21 de la ley del ramo, atendido a que este tipo de entes jurídicos no se comprenden dentro de los señalados por esta última norma legal.”

Considerando que, como se expuso, las personas jurídicas, en general, se encuentran afectas a impuestos y a las demás obligaciones tributarias, sin distinguir si las fundaciones son de derecho público o privado, el mismo criterio señalado en el Oficio N° 4998 de 2006 debe aplicarse respecto de las erogaciones efectuadas por una fundación de derecho privado, aunque sean efectuadas en cumplimiento del mandato previsto por el fundador.

En consecuencia, no es posible confirmar que a) las ayudas monetarias realizadas por una fundación en cumplimiento del mandato estatutario y, por lo tanto, obligatorias para la entidad, constituyen un gasto aceptado; como tampoco que b) dichas “ayudas” no constituyen una donación, porque aunque sean obligatorias para la fundación - en cumplimiento de la voluntad del causante - siguen siendo atribuciones convencionales dispositivas entre vivos, no debidas, gratuitas y lucrativas de una cosa corporal o incorporal o de un valor, que disminuye el patrimonio del donante y aumenta el del donatario (Guzmán Brito, De las Donaciones entre vivos, Conceptos y Tipos; Lexisnexis, 1ª Edición, 2005, páginas 35 a 36) .

En cuanto al tercer criterio que solicita confirmar, cabe señalar que, de acuerdo al artículo 31 N° 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta se aceptan como gasto las donaciones efectuadas cuyo único fin sea la realización de programas de instrucción en la medida que no excedan ciertos límites de la renta líquida imponible o capital propio de la “empresa”.

Al respecto, y a pesar del concepto amplio de empresa - un todo constituido por el capital y el trabajo, encaminado a la realización de actividades mercantiles, industriales o de prestación de servicios con fines lucrativos - reiteradamente utilizado por este Servicio, también se ha precisado, por ejemplo a propósito de la contra excepción establecida en el

artículo 39, inciso final, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que, de los elementos para configurar una empresa, no concurre el propósito lucrativo en el caso de los “entes que se rigen por el Título XXXIII del Libro I del Código Civil, como son las Corporaciones o Fundaciones, cuyo objetivo principal por naturaleza es no perseguir un fin lucrativo, sin distribución de beneficios a terceras personas distintas a sus socios fundadores o afiliados, sino que las eventuales rentas ganadas se invierten en las actividades propias de las entidades con el fin de entregar una mejor prestación a sus asociados o integrantes de la Corporación o Fundación.”

De este modo, se ha resuelto que una fundación “no puede ser calificada de una “empresa”, y por lo tanto, respecto de los intereses obtenidos de los depósitos efectuados en el mercado financiero producto de los excedentes de los fondos acumulados por las cotizaciones de sus afiliados, se encuentra exenta del impuesto de Primera Categoría, conforme a lo dispuesto por el artículo 39 N° 4, letra g) de la Ley sobre Impuesto a la Renta...”

Conforme lo anterior, se confirma que no es posible aplicar a una fundación lo dispuesto en el artículo 31 N° 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

### III CONCLUSIONES

Las denominadas “ayudas monetarias” que realiza la fundación en cumplimiento de sus estatutos, constituyen donaciones que no pueden ser rebajadas de la renta líquida imponible de Primera Categoría, sin perjuicio de no serles aplicables lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Se confirma que el artículo 31 N° 7 de la Ley sobre Impuesto a la Renta no es aplicable a las fundaciones, atendido que carecen del fin de lucro, propio del concepto de “empresa”.

**FERNANDO BARRAZA LUENGO**

**DIRECTOR**

Oficio N° 1311, de 25.06.2018

**Subdirección Normativa**

Dpto. de Técnica Tributaria